

# **BENCHMARKING SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL PT TOYOTA ASTRA INTERNASIONAL BAGI SISTEM PENGENDALIAN INTERNAL PERUSAHAAN BUMN**

*Benchmarking System: An Internal Control of PT Toyota Astra International for Internal Control of BUMN Enterprises*

Yuli Noor Kusumawati<sup>1</sup> dan Indra Bastian<sup>2</sup>

*Program Studi Ilmu Akuntansi*

*Program Pascasarjana Universitas Gadjah Mada*

## **ABSTRACT**

In the globalization change that influences social, economic, and political condition, State Owners Firm essentially needs a powerful Internal Control System (ICS) for (1) State Owners Firm sustainability, (2) achieving goals and advancing State Owners Firm's businesses in order to be able to play its important role as economic unit, stabilizer and development agent, and (3) supporting government efforts in restructuring of State Owners Firm. The restructure is one of the reform policies and State Owners Firm adjusting to the changes of business environment to improve company's efficiency. In improving ICS, State Owner Firm should carry out some adjustments and benchmarking ICS from benchmark the private company with powerful ICS. PT. Toyota Astra Motor was chosen because of its successfulness in TQM.

Based on the grounded theory, the benchmarking model used is the integration of several models:

- 1) Planning and organizing benchmarking project, determining who will be the partner candidates by using SWOT analysis.
- 2) Collecting needed data.
- 3) Analyzing data about performance gap and operationally enable to be achieved.
- 4) Recognizing the result of benchmarking, including the discussing result and public sharing to the benchmarking result.

The result of the SWOT analysis proved that PT. TAM properly and qualified to be a benchmark because of power and big opportunity factors, especially caused by its TQM that supported by PDCA (plan-do-check-act) and its large scaled restructure policy. The result of the review of ICS at PT. TAM showed that Reengineering Accounting played important role in ICS of PT. TAM, so it is more specific to be benchmarked. On the other side, the

1. Salakan Baru No. 3 Jl. Parangtritis km 4 Yogyakarta.

2. Fakultas Ekonomi Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta.

review of ICS to 27 State Owners Firm showed that the ICS of 11 State Owners Firm with mixed services is still handled in average by computer and manual combination with manual domination, whereas 16 State Owners Firm manufacture handled with computer domination.

While, the t-test to the performance of control key and accountability between State Owners Firm and TAMN company significantly different. That difference degree was caused by several weaknesses in selling and purchasing control of State Owners Firm. But it wasn't barrier to carry out benchmark because both of the companies has the same of selling and purchasing control elements. Besides, there was no different perception of their value added, which means that State Owners Firm agreed and have same hope to the new system application to improve company performance. Analysis has resulted in a master plan contains of 13 elements to develop State Owners Firm's ICS. This master plan will be able to be used in controlling restructure program and help us in action taking practice both by management and government to increase transparency and honesty in practice. Discussion result of benchmark recognition generates 6 important point. Those points in influencing order are: 1) Human resources ability in operating computer, 2) fund allocation by management, 3) afraid function movement and organizational downsizing, 4) unchanged organizational culture, 5) management policy, 6) there is no EDP department, 7) agreement of majority stockholders.

**Key words:** *Restructuring - Benchmarking - Internal Control System - Reengineering Accounting - General Ledger Integration.*

## PENGANTAR

Peran BUMN sebagai perusahaan negara, di satu sisi bertujuan sosial yaitu menguasai dan mengelola sumber-sumber penting yang menguasai hajat hidup orang banyak, tetapi disisi lain bertujuan untuk mencapai laba. Di dalam kondisi perubahan ekonomi yang memburuk, disusul oleh munculnya beberapa kasus perusahaan BUMN baik sektor keuangan maupun non keuangan serta kesehatan kinerja BUMN yang relatif turun sering direspon masyarakat yang berbudaya kritis. Oleh karena itu untuk mempertahankan kelangsungan hidup usahanya, BUMN harus segera mengantisipasi perubahan tersebut agar dapat mencapai tujuan perusahaan. SPI merupakan salah satu sistem dalam fungsi manajemen yaitu pengawasan dan pengendalian yang dibentuk dengan tiga sasaran, yaitu: 1) untuk menghindari kesalahan dan penyelewengan 2) untuk menentukan kesalahan dan penyelewengan 3) untuk meningkatkan efisiensi operasional dengan menguji kebijakan dan prosedur-prosedur terhadap kemungkinan perbaikan kinerja dan untuk menjamin tercapainya tujuan perusahaan.

BUMN sangat membutuhkan SPI yang kuat untuk 1) ketahanan BUMN, pencapaian tujuan dan kemajuan usaha BUMN sehingga dapat menjalankan peranan pentingnya sebagai unit ekonomi, stabilisator dan penggerak pembangunan, 2) mendukung upaya-upaya pemerintah dalam merestrukturisasi BUMN. Dengan tujuan memperbaiki efisiensi dan kinerja perseroan. Untuk memperbaiki SPI BUMN harus melakukan penyesuaian dan pengadopsian (*benchmarking*) SPI dari perusahaan swasta yang handa SPI-nya. Sebagai patok duga (perusahaan yang akan di *benchmark*) dipilih perusahaan swasta PT. Toyota-Astra Motor (PT. TAM) karena dikenal sebagai salah satu perusahaan swasta nasional di Indonesia yang berhasil menerapkan *Total Quality Manegement-nya* (TQM). Kemudian permasalahan yang muncul dalam penelitian ini adalah 1) Seberapa layak PT TAM untuk dijadikan *benchmark* 2) apa saja dari SPI PT.TAM yang dapat di-*benchmark*, 3) bagaimana proses *benchmarking* SPI PT.TAM oleh perusahaan-perusahaan BUMN, 4) apakah ada kemungkinan *benchmarking* tersebut akan sukses.

*Benchmarking* didefinisikan sebagai standar atau patok duga yang digunakan sebagai ukuran terhadap suatu tindakan atau aktivitas perusahaan dengan cara membandingkan dan memperbaiki (Pawitra, 1994). Perbandingan dilakukan secara terus-menerus baik terhadap produk, jasa, praktik maupun sistem perusahaan kompetitor maupun partnernya (Champ, 1989). Goetsch dan Davis (1994) serta Karlof (1993) mengatakan bahwa kompetitor atau yang terbaik dalam kelasnya dapat berasal dari dalam (*benchmarking internal*) maupun dari luar industri (*benchmarking eksternal*) untuk memperoleh informasi yang akan membantu organisasi dalam mengambil tindakan untuk memperbaiki kinerjanya. *Benchmarking* adalah suatu alat stratejik dengan metode perbandingan maupun analisa terhadap apa, mengapa dan seberapa unggul perusahaan pesaing kita atau perusahaan yang dijadikan sebagai *benchmark*. (Soedjono, 1994).

Menurut Wardhani Soedjono (1993) manajer kualitas IBM, *benchmarking* yang telah sukses dilakukan oleh IBM pada tahun 1989 terhadap produk dan *customer services* adalah melalui tahap-tahap 1) merencanakan dan mengorganisasikan proyek *benchmarking*, 2) mengumpulkan data yang dibutuhkan, 3) menganalisa data, menentukan kesenjangan kinerja dan memproyeksikan kinerja yang mungkin dapat dicapai setelah melakukan *benchmarking*, 4) memperkenalkan hasil *benchmarking* dan pengambilan tindakan. Proses *benchmarking* yang serupa juga disebutkan Pawitra (1994) hanya bedanya lebih menekankan pada upaya peningkatan kinerja atau *enabler* di dalam suatu proses. Proses *benchmarking* menurut Bhat (1995) terdapat 13 tahap

untuk kesuksesan *benchmarking* dengan menekankan pada koordinasi di dalam organisasi. Spendolini (1992) menggunakan lima tahapan *benchmarking* untuk akuntansi manajemen dengan penekanan pada identifikasi obyek dan pengukuran kesenjangan kinerja, sedangkan David Shield, Beth Berloff & Miriam Heller (1999) melakukan *benchmarking* terhadap sistem akuntansi lingkungan dengan tujuh tahapan metode eksperimental kasus. Faktor yang mempengaruhi kesuksesan implementasi hasil *benchmarking* menurut Benght Karlof (1993) adalah partisipasi manajemen secara penuh, komitmen, memahami tujuan dan strategi perusahaan, menetapkan *timetable* dan rencana untuk tindakan, konsentrasi manajemen pada proyek, informasi pendukung serta kekuatan dan ketekunan.

## CARA PENELITIAN

Penelitian ini memfokuskan pada sistem pengendalian internal bagian penjualan dan pembelian perusahaan yang akan dijadikan *benchmark*. Populasinya semua perusahaan BUMN non keuangan, sampel acak sebanyak 27 perusahaan BUMN yang terdiri dari 11 perusahaan jasa campuran dan 16 BUMN non jasa. Penelitian ini merupakan penelitian yang bersumber pada data primer dan data sekunder. Prosedur Pengumpulan data untuk data primer melalui *interview* awal dengan pertanyaan terbuka, kuesioner SWOT untuk PT. TAM dan kuesioner tentang SPI untuk PT. TAM dan perusahaan-perusahaan BUMN yang disebarkan secara langsung maupun via pos. Kuesioner model skala ordinal Linkert. Sedangkan data sekunder diperoleh dari literatur, buku prospektus, data perusahaan, dan buku norma SPI BUMN.

Model penelitian yang digunakan adalah proses *benchmarking* gabungan antara model IBM (1993) dengan Bastian (2000) karena masing-masing bila dilakukan secara terpisah memiliki kelemahan untuk melakukan *benchmarking* SPI. Model gabungan yang digunakan terdiri dari langkah-langkah sebagai berikut:

1. Merencanakan dan mengorganisasikan proyek *benchmarking*. Tahap ini meliputi usaha memahami secara konseptual tentang upaya *benchmarking*, menentukan apa yang akan di-*benchmark*, dan menentukan siapa yang akan dijadikan *benchmark* diuji dengan SWOT.
2. Mengumpulkan data yang dibutuhkan. Tahap ini meliputi persiapan untuk pengumpulan data dan melakukan pengumpulan data *benchmarking*, yaitu dengan jalan mengkaji-ulang SPI yang ada di perusahaan yang akan mengadopsi kemudian *review* SPI yang akan diadopsi.

3. Menganalisa data tentang kesenjangan kinerja dan secara operasional yang kemungkinan yang dapat dicapai (*enabler*). Menggunakan uji beda rata-rata (uji t) untuk melihat kesenjangan/perbedaan. Kemudian dilakukan analisis dengan menentukan titik kritis dalam adopsi.
4. Memperkenalkan hasil dari *benchmarking* dan pengambilan tindakan. Hal ini meliputi upaya-upaya mengkomunikasikan dan mendiskusikan temuan *benchmarking*.

Tipe *benchmarking* yang dipilih adalah *benchmarking generik*. Analisa data yang digunakan oleh peneliti terhadap setiap tahapan *benchmarking* maupun analisa terhadap pengujian hipotesa.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Analisa SWOT terhadap PT. Toyota Astra Motor

*Benchmarking* adalah suatu alat strategik dengan metode perbandingan maupun analisis terhadap apa, mengapa dan seberapa unggul perusahaan pesaing kita atau perusahaan yang dijadikan sebagai *benchmark*. (Soedjono, 1994). Oleh karena itu keunggulan pesaing kita harus diuji dengan metode SWOT (lihat tabel 1 ).

Faktor-faktor SWOT diatas setelah dihitung menunjukkan bahwa selisih jumlah total skor antara kekuatan (*Strenght* ) dengan faktor kelemahan (*Weakness*) adalah sebesar 3,710 sedangkan selisih jumlah skor antara faktor kesempatan (*Opportunity*) dengan faktor ancaman (*Threat*) adalah 1,643. Keduanya menunjukkan kombinasi positif yang menandakan bahwa PT. TAM merupakan perusahaan yang handal, terus tumbuh dan berkembang dengan pengendalian yang kuat melalui PDCA (*Plan-Do-Check-Act*) dan kesempatan untuk memperbaiki kinerja melalui restrukturisasi secara besar-besaran sehingga PT. Toyota Astra Motor layak untuk di- *benchmark*.

### Review terhadap Sistem Pengendalian Internal BUMN untuk Pengendalian Penjualan dan Pembelian

Di dalam analisa pengendalian ini terdapat tiga kelompok sektor menurut karakteristiknya, yaitu kelompok 1 adalah perusahaan BUMN yang secara dominan bergerak di sektor jasa campuran (kecuali sektor jasa keuangan karena murni jasa dan telah mempunyai sistem yang terkomputerisasi penuh). Perusahaan pada kelompok 1 sebanyak 11 perusahaan sampel, sedangkan kelompok 2 adalah sebanyak 16 perusahaan BUMN yang bergerak bukan pada sektor jasa, tetapi

Tabel 1. Hasil Penghitungan Faktor-faktor SWOT PT. TAM

Faktor-faktor Kekuatan	Bobot Kesetuan	Skor Besarnya Pengaruh	Total
1. Adanya komitmen manajemen dan karyawan untuk melaksanakan dan mewujudkan filosofi, visi dan misi serta <i>key factor for success</i> .	0,265	4,425	1,173
2. Gugus kendali mutunya ( <i>Total Quality Control</i> ) yang didukung PDCA.	0,268	4,725	1,268
3. Di Astra Internasional, Pengendalian Internal merupakan bagian dari PDCA.	0,256	4,250	1,091
4. PENGENDALIAN TERPADU YANG DIDUKUNG PROSEDUR KERJA DAN PENGENDALIAN YANG TERKOMPUTERISASI.	0,236	3,600	0,852
5. Kinerja <i>Net Profit Margin</i> , <i>Gross Profit Margin</i> dan <i>Leverage</i> .	0,208	3,375	0,703
6. Kinerja <i>Return On Investment</i> , <i>Return On Equity</i>	0,162	3,225	0,521
7. <i>Quality Improvement</i> dan <i>Quality Audit</i> yang memberikan kepuasan bagi <i>customer</i> .	0,155	3,025	0,469
Jumlah			6,077
Faktor-faktor Kelemahan			
1. Pengawasan oleh Pusat belum sepenuhnya terintegrasi dengan Anak Perusahaan.	0,170	2,775	0,472
2. Orientasi produksi perusahaan sebelum krisis moneter adalah masih untuk memenuhi kebutuhan dalam negeri.	0,318	3,525	1,122
3. Hutang yang cukup besar dari beberapa anak perusahaannya.	0,140	2,825	0,396
4. Penundaan pembayaran hutang oleh para debitur pada tahun 1998, telah mempengaruhi kepercayaan para pemegang saham dan calon investor.	0,193	1,950	0,377
Jumlah			2,367
Faktor-faktor Kesempatan			
1. Dapat melakukan perbaikan kualitas secara terus-menerus dengan adanya gugus kendali mutu dan PDCA	0,235	4,200	0,987
2. Meningkatnya penjualan dikarenakan upaya-upaya peningkatan kualitas pelayanan konsumen.	0,1833	4,075	0,747
3. Upaya restrukturisasi besar-besaran		4,425	1,092
4. Astra melakukan reorientasi bisnis dari orientasi pasar domestik menjadi orientasi ekspor.	0,2467	3,375	0,737
5. Era globalisasi yang mengarah pada perdagangan bebas ditandai dengan semakin terbukanya pasar internasional.	0,2183	3,300	0,709
6. Daya beli potensial masyarakat mulai meningkat sejalan dengan upaya perbaikan perekonomian setelah krisis oleh pemerintah.	0,2150	3,225	0,484
Jumlah	0,1500		4,756
Faktor-faktor Ancaman			
1. Pesaing-pesaing baru yang siap menjadi ATPM	0,180	3,600	0,720
2. Persaingan global yang menuntut kualitas kelas dunia.	0,245	3,850	0,735
3. Merosotnya nilai tukar rupiah terhadap dolar	0,246	3,950	1,242
4. Kebijakan pemerintah yang belum mendukung industri otomotif sejak kasus mobil nasional tahun 1996.	0,206	2,100	0,416
Jumlah			3,113

mencakup sektor pertambangan, perkebunan, dan manufaktur. Kemudian kelompok 3 adalah perusahaan swasta yang di-benchmark dalam penelitian ini, yaitu PT TAM yang bergerak di sektor campuran baik jasa (perbengkelan dan penjualan *sparepart*) maupun non jasa (manufaktur-produksi mobil).

Aktivitas pengendalian penjualan yang relatif manual adalah otorisasi pejabat bagian kredit, Nota kredit, penetapan besarnya penyisihan piutang, penghapusan atas piutang tak tertagih menggunakan dasar yang ditetapkan dalam keputusan PUPN. Bahkan di beberapa BUMN kedua aktivitas tersebut tidak dipergunakan dan ada juga yang tidak memenuhi ketentuan untuk melakukan kedua aktivitas tersebut dalam pengendalian penjualannya. Perbedaan sistem pengendalian penjualan dan pembelian antara perusahaan BUMN jasa campuran dengan BUMN non-jasa sangat kecil, yaitu sekitar 4,5% (lihat tabel 2 dan tabel 3).

Sedangkan beda antara sistem pengendalian penjualan dan pembelian antara di perusahaan BUMN dengan PT. TAM sangat besar yaitu rata-rata 20%. Secara umum SPI perusahaan-perusahaan BUMN baik yang bergerak di sektor jasa campuran maupun manufaktur telah memenuhi semua ketentuan yang telah dikeluarkan pemerintah dalam norma pengawasan keuangan oleh BPKP. Namun di dalam SPI perusahaan-perusahaan BUMN tersebut pada umumnya masih terdapat beberapa kelemahan pada pengawasannya, yaitu:

1. Otorisasi pejabat yang berwenang untuk menyetujui hutang sepenuhnya dilakukan secara manual. Padahal akan lebih aman bila dilakukan secara kombinasi antara komputer dan manual karena data komputer dari setiap aktivitas dilindungi dengan *password* akan merupakan bukti yang valid dan aman bila ada penyimpangan.
2. Nota kredit, penetapan besarnya penghapusan piutang tak tertagih menggunakan dasar yang ditetapkan dalam keputusan PUPN masih dilakukan secara manual. Hal ini akan lebih efisien dan efektif bila secara otomatis komputer yang mengklasifikasikan dan menghitungnya.
3. Nota kredit, penetapan besarnya penyisihan piutang, penghapusan atas piutang tak tertagih dan pengkreditannya telah diuji sebagaimana mestinya masih dilakukan secara manual. Hal ini akan lebih efisien dan efektif untuk pengendalian bila diproses komputer sehingga otomatis terklasifikasi dan terhitung dengan cermat.
4. Pengendalian penjualan perusahaan jasa campuran dengan melakukan pencatatan piutang secara rinci dan direkonsiliasi dengan kartu buku besar ternyata belum terkomputerisasi penuh. Rekonsiliasi akan lebih cepat dalam mentransfer data antar cabang dan akurat dalam menghitung sehingga efisien dan efektif.

Tabel 2. Item-item Dasar Pengendalian Penjualan

Pernyataan yang berkaitan dengan SPI siklus penjualan di perusahaan.	Rata-rata			
	N	BUMN Jasa Cam- puran	N	BUMN Non Jasa
1. Terdapat pemisahan tugas dan wewenang terhadap orang-orang yang menangani siklus penjualan mulai dari transaksi penjualan, pengerjaan berkas piutang, pengiriman barang hingga penerimaan kas.	11	4,385 (K-M)	16	4,143 (K-M)
2. Penanganan dokumen penjualan di perusahaan anda telah diberi nomor urut tercetak serta didukung dengan dokumen pengiriman dan penyerahan.	11	4,000 (K-M)	16	4,000 (K-M)
3. Syarat-syarat penjualan dan penetapan harga telah diuji sebelumnya	11	4,000 (K-M)	16	3,714 (K-M)
4. Terdapat 2 pejabat yang berwenang menyetujui kredit.	11	3,154 (M)	16	3,571 (K-M)
5. Terdapat pengawasan yang efektif, yaitu semua penjualan telah dicatat dengan baik dan pembayarannya diterima pada waktunya.	11	3,615 (K-M)	16	4,000 (K-M)
6. Pencatatan piutang dilakukan secara rinci dan direkonsiliasi dengan kartu buku besar.	11	4,307 (K-M)	16	4,143 (K-M)
7. Nota kredit, penetapan besarnya penyisihan piutang, penghapusan atas piutang tak tertagih dan pengkreditannya telah dicatat terpisah dari pembukuan (ekstra komptabel) kebenarannya baik secara formal maupun material.	11	4,000 (K-M)	16	3,929 (K-M)
8. Nota kredit, penetapan besarnya penyisihan piutang, penghapusan atas piutang tak tertagih dan pengkreditannya telah diuji sebagaimana mestinya.	11	3,769 (M)	16	3,571 (K-M)
9. Nota kredit, penetapan besarnya penyisihan piutang, penghapusan atas piutang tak tertagih dan pengkreditannya besarnya jumlah yang disisihkan setiap tahun ditetapkan melalui kebijaksanaan tertentu.	11	3,923 (K-M)	16	4,214 (K-M)
10. Nota kredit, penetapan besarnya penghapusan piutang tak tertagih menggunakan dasar yang ditetapkan dalam keputusan PUPN.	11	3,308 (M)	16	3,500 (K-M)
Rata-rata Beda rata-rata = 0,033 Rata-rata PT. TAM = 4.800	1	3.846 0.954		3.879 0,921

Sumber: Data diolah



Tabel 3. Item-item Dasar Pengendalian Pembelian

Faktor-faktor Kekuatan		Bobot Kesetuan	Skor Besarnya Pengaruh	Total
1.	Adanya komitmen manajemen dan karyawan untuk melaksanakan dan mewujudkan filosofi, visi dan misi serta <i>key factor for success</i> .	0,265	4,425	1,173
2.	Gugus kendali mutunya ( <i>Total Quality Control</i> ) yang didukung PDCA.	0,268	4,725	1,268
3.	Di Astra Internasional, Pengendalian Internal merupakan bagian dari PDCA.	0,256	4,250	1,091
4.	Pengendalian Terpadu yang didukung prosedur kerja dan pengendalian yang terkomputerisasi.	0,236	3,600	0,852
5.	Kinerja <i>Net Profit Margin</i> , <i>Gross Profit Margin</i> dan <i>Leverage</i> .	0,208	3,375	0,703
6.	Kinerja <i>Return On Investment</i> , <i>Return On Equity</i>	0,162	3,225	0,521
7.	<i>Quality Improvement</i> dan <i>Quality Audit</i> yang memberikan kepuasan bagi <i>customer</i> .	0,155	3,025	0,469
Jumlah				6,077
Faktor-faktor Kelemahan				
1.	Pengawasan oleh Pusat belum sepenuhnya terintegrasi dengan Anak Perusahaan.	0,170	2,775	0,472
2.	Orientasi produksi perusahaan sebelum krisis moneter adalah masih untuk memenuhi kebutuhan dalam negeri.	0,318	3,525	1,122
3.	Hutang yang cukup besar dari beberapa anak perusahaannya.	0,140	2,825	0,396
4.	Penundaan pembayaran hutang oleh para debitur pada tahun 1998, telah mempengaruhi kepercayaan para pemegang saham dan calon investor.	0,193	1,950	0,377
Jumlah				2,367
Faktor-faktor Kesempatan				
1.	Dapat melakukan perbaikan kualitas secara terus-menerus dengan adanya gugus kendali mutu dan PDCA	0,235	4,200	0,987
2.	Meningkatnya penjualan dikarenakan upaya-upaya peningkatan kualitas pelayanan konsumen.	0,1833	4,075	0,747
3.	Upaya restrukturisasi besar-besaran	0,2467	4,425	1,092
4.	Astra melakukan reorientasi bisnis dari orientasi pasar domestik menjadi orientasi ekspor.	0,2183	3,375	0,737
5.	Era globalisasi yang mengarah pada perdagangan bebas ditandai dengan semakin terbukanya pasar internasional.	0,2150	3,300	0,709
6.	Daya beli potensial masyarakat mulai meningkat sejalan dengan upaya perbaikan perekonomian setelah krisis oleh pemerintah.	0,1500	3,225	0,484
Jumlah				4,756
Faktor-faktor Ancaman				
1.	Pesaing-pesaing baru yang siap menjadi ATPM	0,180	3,600	0,720
2.	Persaingan global yang menuntut kualitas kelas dunia.	0,245	3,850	0,735
3.	Merosotnya nilai tukar rupiah terhadap dolar	0,248	3,950	1,242
4.	Kebijaksanaan pemerintah yang belum mendukung industri otomotif sejak kasus mobil nasional tahun 1996.	0,208	2,100	0,416
Jumlah				3,113

Sumber: Data diolah

5. Pendelegasian wewenang jarang diikuti bukti secara tertulis yang memenuhi prosedur perusahaan. Bahkan informasi dan laporan penting datangnya sering terlambat sehingga kurang efektif untuk pengendalian dan pengambilan keputusan.
6. Pengendalian kurang efisien dan efektif karena kurang terintegrasi dan menggunakan pendekatan pengendalian proses yang terlalu birokratis.
7. Terkadang masih dijumpai bukti-bukti transaksi berupa dokumen manual yang tidak diisi secara lengkap, misal nama dan alamat orang atau badan yang memesan barang sehingga membingungkan bila terjadi kesalahan pemenuhan pesanan, selain itu juga membuka peluang untuk melakukan kecurangan.

Dengan demikian terlihat jelas bahwa kebutuhan-kebutuhan SPI BUMN, antara lain:

1. Penggunaan sistem buku besar (*General Ledger*) terpusat di perusahaan pusat yang terintegrasi dengan cabang untuk memudahkan pengendalian transaksi, akses dan aset serta memudahkan rekonsiliasi.
2. Pencatatan akuntansi yang terdokumentasi dengan baik secara komputerisasi dengan kode-kode yang jelas (dapat menunjukkan jenis pos, sub-sub pos dan pusat pertanggungjawaban), serta *password* untuk perlindungan akses dan *entry data* yang ilegal.
3. Kepraktisan otorisasi (mengurangi birokrasi yang berbelit-belit) dengan menggunakan bon-bon yang dapat dibuat secara otomatis dengan komputer, dapat ditampilkan, dapat dilihat oleh bagian lain tetapi tidak dapat dirubah datanya dan dicetak..
4. Pendelegasian wewenang yang diikuti bukti tertulis dan terdokumentasi dengan baik secara komputerisasi dan memenuhi prosedur perusahaan.
5. Informasi dan laporan penting dengan *lead time* yang rendah dapat menghindari manipulasi laporan sehingga efektif untuk pengendalian dan pengambilan keputusan.
6. *Training* yang melatih karyawan dalam mengoperasikan komputer dan mengisi kartu-kartu bukti transaksi secara lengkap baik berupa dokumen manual maupun dokumen yang terkomputerisasi sehingga membantu monitoring operasional.

### Analisa Kesenjangan Kinerja dan Upaya Pengadopsian

Kinerja yang diukur dari pengendalian penjualan dan pembelian tersebut adalah meliputi kecepatan laporan, keakuratan angka-angka dalam laporan, banyaknya pemeriksaan, dan format laporan (disertai analisa atau tidak). Kaitan antara kinerja-kinerja dengan pengendalian yaitu sebesar 0,480 ( $p < 0,05$ ) untuk pengendalian penjualan dan  $r = 0,470$  ( $p < 0,05$ ) untuk kinerja pengendalian pembelian (lihat tabel 4).

Tabel 4. Hubungan antara Pengendalian dengan Kinerja

		Pengendalian penjualan	Pengendalian pembelian
Kinerja Laporan	Korelasi Pearson	,480*	,470*
N = 27	Sig. (2-tailed)	,011	,013

\* signifikan pada tingkat 0.05 (2 -tailed).

Kinerja dan taraf pencapaian tujuan antara perusahaan BUMN dengan perusahaan PT. TAM terdapat perbedaan yang signifikan ( $p < 0,05$ ) dengan tingkat keyakinan 95%. Kesenjangan tersebut disebabkan oleh beberapa kelemahan dalam pengendalian penjualan dan pembelian perusahaan BUMN. Kendatipun demikian *benchmarking* tetap dapat dilakukan karena kedua perusahaan mempunyai pengendalian dasar dalam penjualan maupun pembelainya yang sama (lihat tabel 5). Hal ini menunjukkan bahwa BUMN secara sistem siap melakukan *benchmarking* generik terhadap SPI.

Tabel 5. Hasil Uji T antara perusahaan BUMN dengan perusahaan PT. TAM

	Test value (PT. TAM)	Mean (Total BUMN)	T	Std Dev	Std Error	Sign
Kinerja	20	12,9	-13,15*	0,7637	0,54	0,048
Tujuan SPI	65	56,12	- 20,651*	0,6081	0,43	0,031
SPI jual	50	38,87	-4,797	3,2810	2,32	0,131
SPI beli	54	45,72	-3,044	3,8467	2,72	0,202
Presepsi nilai tambah	45	38,17	-6,324*	1,5273	1,08	0,100

Langkah penting ketiga di dalam *benchmarking* adalah menentukan titik kritis kesenjangan kemudian melakukan langkah-langkah perbaikan atau pencapaian yang dapat menghasilkan nilai tambah untuk meningkatkan kinerja. Langkah-langkah yang harus ditempuh untuk memperbaiki kesenjangan kinerja tersebut adalah sebagai berikut.

1. Dengan menggunakan komputer dalam sistem akuntansi yang terintegrasi sehingga dapat langsung mengakses informasi dan data akuntansi antar cabang maupun cabang dengan pusat secara timbal balik maka *lead time* laporan keuangan dapat diperpendek, informasi dapat langsung diakses dan diperiksa secara kecocokkannya antara cabang dengan cabang maupun cabang dengan pusat akan meningkatkan pengendalian keakuratan data.
2. Dengan memperjelas keterangan-keterangan pada *chart of account* akan meningkatkan akurasi pencatatan akuntansi. Bila didukung fasilitas search untuk manual *chart of account* dengan elektronik akan meningkatkan akurasi pencatatan akuntansi. Dengan komputerisasi *fixed assets* dapat langsung membuat data asli, kemudian dilengkapi sistem *re-check di-end user* akan meningkatkan pengendalian keakuratan data.
3. Secara otomatis mampu membuat bon/ faktur untuk setiap transaksi akan meningkatkan akurasi pencatatan akuntansi dan memudahkan pemeriksaan.
4. Perbaikan sistem inventarisasi dengan pengkodean yang baik yaitu bar *code/block coding* disetiap aset fisik dan persediaan akan meningkatkan akurasi pencatatan akuntansi.
5. Dengan adanya standarisasi format laporan akan mendorong *accounting staf* untuk meningkatkan skill dalam menganalisa laporan keuangan melalui training.

Terlihat pada tabel 5 bahwa persepsi terhadap nilai tambah bila dilakukan *benchmarking* ternyata tidak ada perbedaan yang signifikan ( $p > 0,05$ ) antara perusahaan PT TAM dengan perusahaan BUMN yang akan menerima hasil *benchmarking*. Hal ini berarti bahwa perusahaan BUMN setuju dan mempunyai harapan yang sama terhadap penerapan sistem baru untuk meningkatkan kinerja.

Dilihat dari segi kebutuhan-kebutuhan BUMN yang terkait dengan SPI untuk penjualan dan pembelian serta kesenjangan sistem antara perusahaan BUMN dengan perusahaan swasta PT. TAM ternyata sebagian besar perusahaan BUMN belum terintegrasi antara pusat dengan cabang, terutama menyangkut masalah rekonsiliasi buku besarnya. Oleh karena itu di dalam penelitian ini mengajukan rancangan SPI sebagai hasil adopsi (*benchmark*) dari perusahaan swasta, adalah sebagai berikut.

1. Sistem General Ledger hanya ada di pusat, namun terintegrasi dengan cabang sehingga cabang juga dapat diketahui perkembangannya oleh pusat dan setiap kegiatan yang ada di cabang harus dilaporkan dan direkonsiliasi dengan buku besar di pusat.

2. Pusat setiap saat dapat mengetahui dan mencetak laporan keuangan cabang dan laporan keuangan konsolidasi, tetapi cabang hanya dapat mengetahui dan mencetak laporan keuangannya sendiri.
3. Angka-angka pada laporan keuangan tidak bisa diubah atau dibetulkan oleh cabang secara manual. Cabang dalam membuat laporan keuangan harus melakukan rekonsiliasi dengan buku besar di perusahaan pusat.
4. Kasir/kepala cabang atau divisi harus dapat memahami dan mengerti *chart of account* dan proses sistem akuntansi. Untuk itu diperlukan *training* untuk kasir dan kepala cabang.
5. Kepala cabang harus memperhatikan dan dapat mempertanggungjawabkan biaya operasionalnya masing-masing. Berkaitan dengan hal ini kepala cabang harus memiliki bukti-bukti dan dokumen biaya atau pengeluaran yang kuat dan mendukung laporan keuangan untuk keperluan akuntabilitas.
6. *Staff accounting* setiap hari harus memonitor biaya operasional cabang untuk menerapkan prinsip preventif sebagai tindakan peningkatan kualitas pengendalian.
7. Piutang diakui/dicatat pada saat faktur jual unit dibuka. Hal ini juga dapat berlaku untuk perusahaan jasa konstruksi, kontraktor, dan jasa telekomunikasi menggunakan faktur pengeluaran (penjualan jasa).
8. Hutang diakui/dicatat pada saat kewajiban timbul. Dengan metode *accrual* sudah sewajarnya hal ini dilakukan.
9. Hanya kasir atau bagian keuangan yang dapat membuat bukti penerimaan.
10. Menunjuk orang tertentu dibidangnya (*person in charge*) pada setiap cabang/divisi dan di perusahaan pusat untuk membuat bukti pengeluaran.
11. Bukti pengeluaran harus diselesaikan ke kasir pada saat itu juga.
12. Menunjuk orang tertentu dibidangnya (*person in charge*) di administrasi umum yang tugasnya khusus menerima aset fisik tetap. Bagian administrasi umum ini sebaiknya terdiri dari dua orang pada tiap cabang untuk menjamin independensi tugas.
13. Hard copy dokumen cabang tidak perlu dikirim ke pusat. Hal ini untuk efisiensi biaya dan waktu.

Dari analisa diatas terlihat bahwa lebih dari 75% perusahaan.BUMN dalam penelitian ini setuju dan telah siap untuk menerapkan sistem komputerisasi akuntansi yang terintegrasi sehingga *benchmarking* kemungkinan besar diterima untuk diterapkan.

Pada tahap keempat, yaitu pengenalan hasil *benchmarking* sistem

pengendalian internal terdapat diskusi menarik yang menghasilkan 6 poin kemungkinan kendala dalam sebuah organisasi. Enam poin kendala tersebut, yaitu secara berurutan meliputi 1) kemampuan SDM yang terbatas, 2) alokasi dana dari pihak manajemen, 3) ketakutan akan pengalihan fungsi dan perampingan organisasi, 4) udaya organisasi yang sulit dirubah, 5) kebijaksanaan manajemen yang belum mendukung, 6) belum ada departemen EDP, dan 7) persetujuan pemegang saham mayoritas.

## KESIMPULAN DAN SARAN

PT.TAM layak untuk dijadikan benchmark SPI bagi perusahaan BUMN karena terbukti hasil analisa SWOT menunjukkan PT.TAM memiliki kekuatan dari TQM yang didukung PDCA dan kesempatan yang besar untuk memperbaiki kinerja dengan adanya restrukturisasi besar-besaran. Disisi lain BUMN membutuhkan penggunaan sistem buku besar (*General Ledger*) terpusat yang terintegrasi dengan cabang untuk memudahkan pengendalian transaksi, akses dan pengamanan aset melalui sistem pencatatan serta memudahkan rekonsiliasi, pendokumentasian yang baik, kepraktisan dalam otorisasi (mengurangi birokrasi), pendelegasian wewenang yang diikuti bukti tertulis seperti nota dan laporan, dan pentingnya pendidikan pelatihan bagi karyawan.

Di dalam pengukuran kesenjangan kinerja Kaitan antara kinerja yang diukur dengan pengendalian yaitu sebesar 0,480 ( $p < 0,05$ ) untuk pengendalian penjualan dan  $r = 0,470$  ( $p < 0,05$ ) untuk kinerja pengendalian pembelian. Didapati bahwa antara kinerja perusahaan BUMN dengan perusahaan PT. TAM terdapat perbedaan yang signifikan ( $p < 0,05$ ) baik dalam kinerja pelaporan keuangannya maupun kinerja pencapaian tujuan pengendaliannya. Kesenjangan tersebut disebabkan oleh beberapa kelemahan dalam pengendalian penjualan dan pembelian perusahaan BUMN. Namun *benchmarking generik* dapat dilakukan karena antara perusahaan BUMN dengan PT. TAM mempunyai elemen pengendalian penjualan dan pembelian yang sama. Kemungkinan *benchmarking* juga akan berhasil bila dilihat dari persepsi nilai tambah yang sama antara keduanya.

Master plan SPI berupa langkah-langkah *Reengineering Accounting* yang terdiri dari 13 poin. Dari 13 langkah-langkah tersebut 75% perusahaan BUMN dalam penelitian menyetujui untuk menerapkan, namun dari hasil pengenalan hasil *benchmark* didapati kekhawatiran dan kemungkinan kendala dalam implementasinya yang harus dipertimbangkan. Kendala tersebut terdiri dari 6 poin, 4 diantaranya yaitu

kemampuan SDM, alokasi dana, ketakutan pengalihan fungsi dan budaya organisasi. Mengenai pengalihan fungsi dan PHK dalam organisasi perlu dipertimbangkan *cost* dan *benefit*-nya. Keseluruhan temuan menunjukkan bahwa BUMN secara sistem siap melakukan *benchmarking* namun secara *software* organisasi BUMN belum siap sepenuhnya untuk melakukan *benchmarking*.

## DAFTAR PUSTAKA

- AICPA (1988), SAS No. 55: *Consideration of Internal Control Structure in a Financial Statement Audit*, New York.
- AICPA (1994), *Internal Control Elements of A Coordinated System Due its Important to Management and The Independent Public Accounting*, New York.
- Champ, Robert (1989), *Benchmarking: The Search for Industry Best Practices that Lead to Superior Performance*, ASQC Quality Press.
- Elnathan, S, Thomas, W.Lin, S. Mark Young (1996), "Benchmarking and Management Accounting: A Framework for Research", *Journal of Management Accounting Research*, Vol 8, New York.
- Goetsch, D.L and S. Davis (1994), *Introduction to Total Quality: Quality, Productivity, Competitiveness*, Englewood, Cliffs, N.J, Prentice Hall International, Inc,
- Karlof, Benght and Ostblom, Svante (1993), *Benchmarking: A Sign post to excellent in Quality and Productivity*, trans by Alan J. Gilderson, John Wiley & Sons Ltd., Brisbane, Australia.
- Pawitra, Teddy (1994), "Patok Duga (*Benchmarking*): Saat Belajar dari yang Terbaik," *Usahawan*, No. 1 Th XXIII, Januari, hal 11- 15.
- Rolstadas, Asbjorn (1995), *Performance Management: A Business Process Benchmarking Approach*, First edition Chapman & Hall.
- Spendolini, Michael J (1992), *The Benchmarking Book*, The American Management Assosiation, New York.
- Soedjono, Wardhani (1994), " *Benchmarking dan Penerapannya di IBM* ", *Usahawan*, No. 1 Th XXIII, Januari, hal. 21-24.
- Wilkinson, Joseph W and Cerullo, Michael (1997), *Accounting Information System: Essential Concepts and Applications*, 3rd edition, John Wiley & Sons, Inc, United States.